



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

Expte. N° CAF 4044/2022

**BUENAHORA, ANDREA CRISTINA (TF 49792-I) C/ DIRECCION  
GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO  
EXTERNO**

Buenos Aires, de abril de 2025.-

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante la resolución de [fojas 254/8](#) (de la causa en formato papel) la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución N° 37/19 (DV ORR1), del 21/03/2019, mediante la cual se determinó de oficio la responsabilidad de la apelante en su carácter de responsable personal y solidario respecto de la deuda de la contribuyente Fideicomiso Transporte Victoria: i) por los saldos de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos 05/2016, 02/2017 a 07/2017 y 09/2017; ii) por anticipos 1 a 10 del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015; y iii) por retenciones del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 04/2017 y 05/2017; todo con más intereses resarcitorios. El *a quo* le impuso a la actora las costas del proceso.

Para decidir de esa forma, comenzó por descartar la tacha de nulidad del acto determinativo.

Señaló que las irregularidades observadas por la actora en las cédulas de notificaciones de las sentencias judiciales de los juicios ejecutivos no eran suficientes para que la actora se escudase en la falta de intimación a la deudora principal, ya que la pretensión fiscal reclamada había sido intimada administrativamente a través de las notificaciones electrónicas practicadas previamente al inicio de la ejecución fiscal. Explicó que el plazo de esas intimaciones estaba definitivamente vencido. Recordó que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria podía ser dictada una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal, lo cual permitía tener por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

Recordó que la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste dispuso sustanciar el procedimiento reglado por el artículo 17 de la Ley N° 11.683 a la aquí recurrente, en su carácter



de responsable personal y solidario con la firma Fideicomiso Transporte Victoria, por el incumplimiento de la obligación impositiva de la sociedad, conforme lo previsto en el artículo 6° inciso d) y 8° inciso a) de la ley procedimental.

Desechó también el agravio central de la apelante –que antes de la sanción de la Ley 27.430 la extensión de la responsabilidad a los fiduciarios no tenía basamento legal y transgredía el principio de reserva de ley- señalando que el juego armónico de los artículos 5 (inc. c) y 6 (inc. d) de la LPF (t.o. 1998) vigente en los períodos en discusión daba fundamento legal bastante a la extensión de la responsabilidad solidaria del fiduciario.

En particular, recordó que según esa última disposición “[e]stán obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: [...] e) Los administradores de patrimonios empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero”.

Y agregó que, a su vez, el artículo 8 de la ley dispone: “[...] responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo si los hubiere, y con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes” entre otros sujetos “[...] todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal”.

Concluyó que con base en esas normas –y conforme lo sostenido por autorizada doctrina- en los casos que la deudora principal no cumple con la intimación administrativa de pago, se genera la responsabilidad solidaria y personal en cabeza de sus responsables -administradores, en el caso- por los incumplimientos tributarios del patrimonio administrado (como aquí el fideicomiso) durante los períodos fiscales en los que aquellos estuvieron en ejercicio del cargo.

Destacó, sin embargo, que no se trataba de una responsabilidad objetiva, ni derivada de la simple vinculación existente





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

entre los responsables y el deudor del tributo, sino que el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los apoderados es el incumplimiento de sus deberes (que, además, debe serles imputable, como trasluce en la disposición final del citado artículo 8 que exime de responsabilidad a quienes demuestran que sus mandantes o representados los han puesto en la imposibilidad de cumplir).

Finalmente puso de relieve que la recurrente no había producido prueba alguna tendiente a demostrar que había sido colocada por la contribuyente en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. En particular, consideró que la prueba pericial contable no demostraba que las cuentas peritadas hayan sido las únicas que poseía el Fideicomiso Transporte Victoria toda vez que la firma no posee libros contables; y, además, destacó que los expertos no habían podido realizar un detalle de aplicación de los fondos obrantes en las cuentas por no contar con la documentación pertinente.

II.- Que a fs. 271 el *a quo* reguló los honorarios de la representación letrada de la demandada, que fueron apelados por altos por la accionante a fs. 288/9.

III.- Que contra la decisión reseñada en el primer considerando, la parte actora apeló a fojas 315 y expresó agravios a fojas 295/301 vta., que fueron replicados mediante el escrito de fojas 333/41.

En su memorial, luego de recodar los antecedentes del caso, insiste en que le resultó imposible cumplir con las obligaciones reclamadas en tanto el fideicomiso no contaba con fondos disponibles para el pago. Explica que -a su juicio- la prueba producida acredita suficientemente este hecho.

Señala, además, que el fideicomiso no estaba obligado a llevar la contabilidad de su actividad.

Adicionalmente indica que el Fisco contaba con los medios para verificar si el fideicomiso tenía otras cuentas –y fondos en ellas-, y que, por tanto, debió aportar la prueba de que el cumplimiento de la obligación no resultaba imposible.

En otro orden de ideas, cuestiona que se le hubiera extendido la responsabilidad por la falta de pago, cuando el texto de la Ley N° 11.683 (art. 8, inc. a) al momento de los hechos impedía hacerlo en los casos de deuda autodeclarada, y exigía que se hubiera cursado al deudor principal una intimación en el marco de un procedimiento determinativo.



Se queja nuevamente de que no se ponderara que la extensión de la responsabilidad a los administradores de fideicomisos fue consagrada legislativamente recién desde la Ley 27.430; y que aplicarla con anterioridad con fundamento en lo normado en el Decreto n° 780/95 transgrede el principio de reserva legal en materia tributaria.

Además, explica que esa atribución de responsabilidad violenta el principio de separación de patrimonios, consustancial al esquema de la Ley n° 24.441.

Pone de relieve que el Fisco puede cobrarse la deuda liquidando los bienes fideicomitidos y que no lo ha hecho hasta ahora.

Señala por último que en todo caso no resultan exigibles los anticipos de ganancias –ni sus intereses–, pues el período fiscal correspondiente venció y el ejercicio arrojó un quebranto para el fideicomiso; además, explica que esos adelantos no fueron descontados en la DDJJ presentada.

**IV.-** Que a [fs. 162/5](#) tomó intervención el Sr. Fiscal General.

En su dictamen puso de relieve que el acto cuestionado no se había fundado en la aplicación del Decreto 780/95 sino que había basado la extensión de la responsabilidad en las previsiones de la propia Ley n° 11.683, en su redacción anterior a la modificación aportada por la Ley N° 27.430.

**V.-** Que como surge de la reseña del escrito de apelación, los principales agravios de la recurrente giran en torno a la constatación de su denunciada imposibilidad de cumplir con la obligación del Fideicomiso.

En esa nota, es preciso recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, *in re* “Merlino Automotores S.A.”, del 12/03/2009; Sala II, *in re* “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, *in re* “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI”, del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L”, cit.).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, *in re* “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre muchos otros).

Con esa premisa de análisis, cabe señalar que la recurrente se agravia de la apreciación del material probatorio, proponiendo una interpretación diversa en torno a la acreditación de la imposibilidad que denuncia de cumplir con la obligación exigida. Cabe destacar que al valorar la información recabada en autos el Tribunal Fiscal de la Nación observó lo siguiente:

a) se encuentra acreditado en autos que la recurrente se desempeñaba como administradora del Fideicomiso Transporte Victoria durante los períodos correspondientes a los tributos reclamados (fs. 4 del cuerpo del expte. administrativo en el tramitó al responsabilidad solidaria);

b) la pericia contable no pudo determinar que las cuentas objeto de examen hayan sido las únicas que poseía el Fideicomiso Transporte Victoria toda vez que la firma no posee libros contables:

c) los expertos no han podido realizar un detalle de aplicación de los fondos obrantes en las cuentas al no contar con la documentación pertinente; y

d) la prueba informativa producida en autos (referidas a los fondos existentes en ciertas cuentas del fideicomiso) no basta para tener por cierto que la actora se haya encontrado en situación de imposibilidad de cumplir en forma correcta y oportuna de esos deberes fiscales en cabeza de la contribuyente principal.

Estos fueron los elementos de juicio tenidos en cuenta por la Sala interviniente del Tribunal Fiscal –por unanimidad- para considerar válida la extensión de la responsabilidad fiscal a la apelante, que no acreditó haber estado imposibilitada de cumplir con la obligación de marras.

En tales condiciones, no se advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el tribunal *a quo* haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. En efecto, el recurso de la demandada sólo contiene expresiones de su



disconformidad con la forma en que el *a quo* valoró la prueba para decidir del modo en el que lo hizo. Sin embargo, no puntualiza de qué otro modo podrían haberse meritado aquellos para llegar a una conclusión diferente, máxime cuando –contrariamente a lo señalado– incumbía a la actora probar que su mandante la había puesto en la imposibilidad de cumplir con la obligación exigida como denuncia (arg. esta Sala, causas n° 49616/2018 “Eco Suelo SRL c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 25/06/2019; n° 83481/2015 “Proms SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 2/07/2019; y n° 28553/2019 “Desartex SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 18/07/2019; entre muchas otras).

En consecuencia, corresponde desestimar estos los agravios de la parte demandada sobre este aspecto, y confirmar la resolución apelada.

**VI.-** Que, por otra parte, los agravios referidos a la inexigibilidad de la deuda al administrador de un fideicomiso por solidaridad con anterioridad a la sanción de la Ley n° 27.430 no son atendibles.

En efecto, tal como puso de relieve el Sr. Fiscal General en su dictamen, el Fisco fundó su reclamo en las previsiones de la Ley n° 11.683 en su redacción previa a la modificación referida, que alcanzaban –con independencia de la norma reglamentaria aclaratoria del Decreto n° 780/95– para extender el reclamo tributario a la apelante.

En efecto, el artículo 5° de la Ley de Procedimiento Tributario (T. O. 1998) establecía que “[e]stán obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: [...] c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y *aún los patrimonios* destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible”. Además, el artículo 6° de la ley citada disponía que “[e]stán obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc. [...] e) *Los administradores de patrimonios*, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero” (el destacado es propio).

Como se ve, la interpretación literal de aquella norma permitía ya sin esfuerzo la extensión de la responsabilidad fiscal del fideicomiso a sus administradores en caso de incumplimiento (v. Giuliani Fonrouge, Carlos-Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 102).

Por último, no resulta más atendible el argumento de la actora referido a que solamente en casos de determinaciones de oficio podía extenderse –según la ley vigente al momento de los hechos aquí juzgados- la responsabilidad del deudor principal a los solidarios. Es que, de acuerdo al texto del artículo 8 de la Ley n° 11.683 “[r]esponden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17”. Es incontrovertible que la referencia al artículo 17 de la ley solamente alude al plazo de quince días fijado en el segundo párrafo de ese precepto (arg. [Fallos: 337:58](#)); y la interpretación propuesta por la apelante, según la cual no cabría la extensión de responsabilidad en los casos de autodeclaración, aun si se incumple con la obligación de pago, no resulta razonable (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos-Navarrine, Susana, op. cit., pág. 108/9; y Folco, Carlos M. y Gomez Teresa, Procedimiento Tributario- Ley 11.683-Decreto 618/97, Buenos Aires, La Ley, 2011, 7° edición, p. 103/5 –esp. p-. 105).

**VII.-** Que, finalmente, corresponde abordar el planteo referido a la exigibilidad de los anticipos del Impuesto a las Ganancias y sus intereses, que fue realizado ya en la instancia previa (e incluso en sede administrativa), pero que no recibió respuesta del *a quo*.

**VII.1.-** No hay duda de que la exigencia -prevista normativamente- de sustanciación del procedimiento determinativo contra la responsable por deuda ajena tiene precisamente el objetivo de permitirle a esta oponer las defensas que pueda hacer valer (Folco, Carlos M. y Gomez Teresa, Procedimiento Tributario- Ley 11.683



-Decreto 618/97, Buenos Aires, La Ley, 2011, 7º edición, p. 105/6); entre las que se cuentan aquellas comunes que el deudor principal, o los demás solidarios, no hayan opuesto en los reclamos judiciales iniciados por el Fisco (Villegas, Héctor B., “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Buenos Aires, Astrea, 9º ed, 2009, páginas 340/1). De las constancias de la causa no surge que en las ejecuciones iniciadas al fideicomiso este haya opuesto excepciones (conf. copias de las sentencias de trance en el cuerpo de la determinación iniciada a Buenahora).

**VII.2.-** El planteo referido a la imposibilidad de exigir anticipos una vez vencido el período fiscal correspondiente debe ser admitido.

Es que la Corte Federal ha señalado que después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos, ya que en tales supuestos ha cesado la función que estos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto, para dar lugar al nacimiento, a partir de esa oportunidad, al derecho del Fisco de percibir el gravamen (arg. Fallos: 302:504; 303:1496; 306:1970; 329:2511; 344:1887; y CAF 22930/2009/CA1-CS1, in re “Cladd ITA SA (TF 22.343 -A) c/ ENDGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 26 de noviembre de 2019).

**VII.3.-** En cambio, distinta suerte corre el reclamo referido a los intereses devengados sobre esos anticipos impagos.

Esto es así pues la finalización del período fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento del pago de anticipos a su vencimiento, consistentes –esencialmente- en la generación de intereses por el monto adeudado, pues si en su origen los anticipos constituyen obligaciones puras nacidas de la ley, no existe razón que autorice a atribuirles posteriormente el carácter de obligaciones condicionales (doctrina de Fallos: 303:1496; 306:1970; citada últimamente en el precedente de Fallos: 344:1887).

**VII.4.-** En conclusión, corresponde revocar parcialmente el acto apelado, sólo en cuanto exigió los anticipos impagos del impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2015 con posterioridad a su cierre y a la presentación por el deudor principal de la declaración jurada correspondiente.

**VIII.-** Que la conclusión aquí alcanzada hace adecuado modificar la imposición de costas de la instancia previa e imponerlas en un 80% a la accionante y en un 20% al Fisco Nacional, de igual modo







Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

que las de esta instancia. En consecuencia, se deja sin efecto la regulación de honorarios practicada y se declara inoficioso el pronunciamiento sobre las apelaciones de aquella (arts. 184, Ley N° 11.683, 68 y 71, CPCCN).

Por los fundamentos expuestos, el Tribunal **RESUELVE**:

**1)** Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto, modificar la decisión apelada, y revocar la Resolución N° 37/19 (DV ORR1), sólo en cuanto exigió a la Sra. Buenahora los anticipos impagos del impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2015, con posterioridad a su cierre y a la presentación por el deudor principal de la declaración jurada correspondiente; **2)** Imponer las costas de ambas instancias en un 80% a la accionante y en un 20% al Fisco Nacional (arts. 184, Ley N° 11.683, 68 y 71, CPCCN); **3)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 271 y declarar inoficioso el pronunciamiento sobre las apelaciones deducidas contra aquella.

El Dr. Jorge Federico Alemany no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvanse.

**Guillermo F. TREACY**

**Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

